ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2009. gada 16. jūlijā [1]

I — Ievads

1. Izskatāmajā prasībā Komisija iebilst pret Itālijas tiesisko regulējumu par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no dividendēm. Dividendēm, ko Itālijas uzņēmumi izmaksā citā dalībvalstī vai EEZ valstī reģistrētām sabiedrībām (turpmāk tekstā — "uz ārvalstīm izmaksājamas dividendes"), tiekot piemērots lielāks nodoklis nekā vietējiem saņēmējiem izmaksājamām dividendēm. Tādējādi Itālija ierobežojot kapitāla brīvu apriti un — attiecībā uz EEZ valstīm — arī brīvību veikt uzņēmējdarbību.

2. Itālijas Republika aizstāv savu viedokli, cita starpā norādot, ka visās tās noslēgtajās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu esot ietverti noteikumi, kas ienākumu gūšanas vietā ieturētu nodokli paredz atskaitīt dividenžu saņēmēja rezidences valstī.

3. Jau daudzos nolēmumos Tiesa ir secinājusi, ka tad, ja no uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm ietur lielāku nodokli ienākumu gūšanas vietā, dalībvalsts nevar atsaukties uz ieturētā nodokļa atskaitīšanas iespēju, kuru vienpusēji piešķīrusi saņēmēja valsts [2]. Tomēr līdz šim Tiesa nav izlēmusi jautājumu, vai konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzētā iespēja atskaitīt ienākumu gūšanas vietā ieturētu nodokli nozīmē to, ka netiek ierobežotas pamatbrīvības [3].

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesiskais regulējums*

4. Atbilstošās tiesību normas, ar kurām tiek pamatota prasība daļā par Itālijas attiecībām ar citām dalībvalstīm, ir EKL 56. un 58. pants.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 78. punkts). Šajā nozīmē skat. arī 2008. gada 11. septembra spriedumus lietā C-43/07 *Arens-Sikken* (Krājums, I-6887. lpp., 66. punkts) un lietā C-11/07 *Eckelkamp* (Krājums, I-6845. lpp., 69. punkts).

3 — 2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 71. punkts) un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 79. punkts.

5. Turklāt nozīme ir arī Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvai 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs [4].

6. Saskaņā ar tās 3. panta 1. punktu, lai varētu runāt par mātes uzņēmuma vai attiecīgi par meitas uzņēmuma statusu, izskatāmajā lietā nozīmīgajā periodā Direktīvā bija paredzēta vismaz 20 % līdzdalība [5]. Direktīvas 4. pantā ir noteikts, ka, ja mātes uzņēmums saņem peļņu no citā dalībvalstī reģistrēta meitas uzņēmuma, mātes uzņēmuma valsts atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus vai arī uzliek tādai peļņai nodokļus, atļaujot atskaitīt nodokli, ko meitas uzņēmums samaksājis savas rezidences valstī. Visbeidzot, Direktīvas 5. pantā ir paredzēts, ka peļņu, ko meitas uzņēmums sadala mātes uzņēmumam, atbrīvo no nodokļa ienākumu gūšanas vietā.

7. Turklāt tiktāl, ciktāl tiek skartas Itālijas un EEZ valstu attiecības, Komisija iebilst, ka ir pārkāpts 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu [6] (turpmāk tekstā — "EEZ līgums") 31. un 40. pants, kuros ir noteikts:

"31. pants

1. Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām dibināt pārstāvniecības, nodaļas vai filiāles, ja viņi ir reģistrēti jebkuras šīs valsts teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus.

2. Šā līguma VIII līdz XI pielikumā ir īpaši noteikumi attiecībā uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību.

4 — OV L 225, 6. lpp.; Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvas 2003/123/EK redakcija (OV 2004, L 7, 41. lpp.)

5 — No 2007. gada 1. janvāra minimālais līdzdalības procentuālais īpatsvars tika samazināts līdz 15 % un no 2009. gada 1. janvāra — līdz 10 %.

6 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

[..]

40. pants

Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu starp Līgumslēdzējām Pusēm attiecībā uz tāda kapitāla apriti, kurš pieder personām, kas dzīvo EK dalībvalstīs vai EBTA valstīs, kā arī nav nekādas diskriminācijas pušu pilsonības, dzīves vietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Šā līguma XII pielikumā ir noteikumi šā panta ieviešanai."

B — *Itālijas tiesību akti*

1) Vietējiem saņēmējiem izmaksājamo dividenžu aplikšana ar nodokli

8. Saskaņā ar 2003. gada 12. decembra Likumdošanas dekrētu (*Decreto legislativo*) Nr. 344 par uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu saskaņā ar 2003. gada 7. aprīļa Likuma Nr. 80 4. pantu (*Riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7] uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrībām un komerciālām struktūrām (un pārejas posmā daļēji arī nekomerciālām struktūrām), Itālijā attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis (*imposta sul reddito delle società — IRES*).

9. Kopš šīs reformas īstenošanas nodokļu piemērošanu dividendēm regulē *Testo unico delle imposte sui redditi* (turpmāk tekstā — "*TUIR*") 89. panta 2. punkts, kas tika ieviests ar Republikas prezidenta 1986. gada 22. decembra Dekrētu Nr. 917 [8]. Šajā tiesību normā ir noteikts:

"No peļņas, ko vienalga kādā veidā un vienalga ar kādu nosaukumu, arī 47. panta 7. punktā minētajos gadījumos, izmaksā 73. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā minētajām sabiedrībām un citām struktūrām, aprēķinot šo peļņu saņemošās sabiedrības vai citas struktūras ienākumus, jāatskaita 95 % no tās summas. [..]"

10. *TUIR* 73. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktā struktūras, kurām ir jāmaksā uzņē-

7 — 2003. gada 16. decembra *GURI* Nr. 291.
8 — 1986. gada 31. decembra *GURI* Nr. 302.

mumu ienākuma nodoklis, ir definētas šādi:

"a) akciju sabiedrības un akciju komandītsabiedrības, sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kooperatīvi un savstarpējas apdrošināšanas apvienības, kuru juridiskā adrese atrodas iekšzemē;

b) valsts un privātas struktūras, kas nav sabiedrības un kuru juridiskā adrese atrodas iekšzemē, un kuru vienīgais vai galvenais komercdarbības mērķis ir tirdzniecības darījumu veikšana."

2) Uz ārvalstīm izmaksājamo dividenžu aplikšana ar nodokli

11. Saskaņā ar Republikas prezidenta 1973. gada 29. septembra Dekrēta Nr. 600, ar ko paredz kopējus noteikumus par ienākuma nodokļa aprēķināšanu (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*, turpmāk tekstā — "Prezidenta dekrēts Nr. 600/73") [9], 27. panta 3. punktu no uz citām dalībvalstīm un EEZ valstīm izmaksājamām dividendēm tiek ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā.

"Peļņai, ko izmaksā nerezidentiem nodokļa maksātājiem, tiek piemērots nodokļa ieturējums 27 % apmērā. Peļņai, ko izmaksā noguldījumu akcionāriem, ieturamā nodokļa likme ir 12,5 %. Nerezidentiem nodokļa maksātājiem, izņemot noguldījumu akcionārus, ir tiesības saņemt kompensāciju par ārvalstī no tās pašas peļņas neatgriezeniski samaksātu nodokli, ja šo faktu var pierādīt, un šīs kompensācijas maksimālā summa var sasniegt četras devītdaļas no ieturētā nodokļa. Pierādījums ir ārvalsts kompetentās finanšu iestādes izsniegts apliecinājums."

12. Prezidenta dekrēta Nr. 600/73 27.a pantā paredzēts kompensēt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, proti, noteiktos gadījumos atbrīvot no šī nodokļa sabiedrības, kas ir citu dalībvalstu rezidentes un kas atbilst Direktīvā 90/435 paredzētajam līdzdalības apmēram un periodam.

13. Kā izriet no informācijas, ko, atbildot uz Tiesas jautājumu, ir iesniegusi Itālijas valdība un Komisija, ar visām dalībvalstīm, izņemot Slovēniju, kā arī ar EEZ valstīm — Norvēģiju un Islandi — Itālija ir noslēgusi konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

9 — 1973. gada 16. oktobra *GURI* Nr. 268, Likumdošanas dekrēta Nr. 344/2003 redakcija.

14. Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu pamats ir ESAO [Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas] modeļa konvencija. Šajās konvencijās tiesības ieturēt nodokli no dividendēm principā ir paredzētas valstij, kurā dividenžu saņēmējs ir rezidents, taču valstī, no kuras dividendes tiek izmaksātas, nodokli ienākumu gūšanas vietā drīkst ieturēt maksimāli 15 % apmērā (vai attiecīgi 10 % apmērā saskaņā ar konvenciju ar Bulgāriju, Poliju, Rumāniju un Ungāriju). Dažās konvencijās ienākumu gūšanas vietā ieturamā nodokļa likme ir samazināta līdz 0 %, 5 % vai 10 %, ja līdzdalība pārsniedz noteiktu apmēru (piemēram, 10 %, 25 % vai 50 % kapitāla daļu) [10]. Lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas, visās konvencijās valstij, kurā dividenžu saņēmējs ir rezidents, ir paredzēts pienākums atskaitīt Itālijā ieturēto nodokli līdz attiecīgajā valstī par šiem ienākumiem aprēķinātā nodokļa apmēram (parastā nodokļu atlaide).

III — Pirmstiesas procedūra un prasība

15. Pēc tam, kad kāds Norvēģijas uzņēmums bija iesniedzis sūdzību par nodokļu režīmu, ko piemēro dividendēm, ko Itālijas sabiedrības izmaksā saņēmējiem, kas ir Norvēģijas rezidenti, Komisija uzsāka pārbaudes procedūru, pamatojoties uz EEZ līguma 109. panta 4. punktu. Vēlāk tā paplašināja šo procedūru, ietverot tajā nodokļu režīmu, ko piemēro dividendēm, kuru saņēmēji ir ES dalībvalstu rezidenti, un 2005. gada 18. oktobrī saskaņā ar EKL 226. pantu nosūtīja brīdinājuma vēstuli Itālijas Republikai. Itālijas Republika savus apsvērumus šajā sakarā izteica 2006. gada 9. februāra vēstulē.

16. Tā kā šī atbilde Komisiju neapmierināja, 2006. gada 4. jūlijā tā nosūtīja argumentētu atzinumu un noteica Itālijai divu mēnešu termiņu, lai pārtrauktu pienākumu neizpildi. Itālija uz to reaģēja tikai ar 2007. gada 30. janvāra vēstuli. Nākamajā, 2007. gada 9. oktobra vēstulē Itālija visbeidzot atsūtīja Prezidenta dekrēta Nr. 600/73 grozījumu projektu, kas stājās spēkā 2008. gada 1. janvārī.

17. 2007. gada 30. novembrī Komisija cēla izskatāmo prasību un lūdza:

1. atzīt, ka, atstājot spēkā nodokļu režīmu, kas ir nelabvēlīgāks attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā citās dalībvalstīs un EEZ līguma līgumslēdzējās valstīs reģistrētām sabiedrībām, salīdzinājumā ar režīmu, ko piemēro vietējām sabiedrībām izmaksātām dividendēm, Itālijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar EKL 56. pantu un EEZ līguma 40. pantu par kapitāla brīvu apriti dalībvalstīs un EEZ līguma līgumslēdzējās valstīs, kā arī tās pienākumus saskaņā ar EEZ līguma 31. pantu par brīvību veikt

10 — Attiecībā uz dalībvalstīm nodokļa samazinājumi dividendēm no līdzdalības citās sabiedrībās pašlaik lielā mērā varētu būt zaudējuši savu nozīmi, jo no 2009. gada 1. janvāra Direktīva 90/435 pilnībā izslēdz nodokļa ienākumu gūšanas vietā ieturēšanu, ja minimālais līdzdalības procentuālais īpatsvars ir 10 %.

uzņēmējdarbību EEZ līguma līgumslēdzējās valstīs;

2. piespriest Itālijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

18. Itālijas Republika lūdz noraidīt prasību un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

19. Komisija būtībā iebilst, ka dividendēm, ko Itālijas uzņēmumi izmaksā vietējām sabiedrībām, tiekot piemērots zemāks nodoklis nekā uz citu dalībvalsti vai EEZ valsti izmaksājamām dividendēm.

20. Saskaņā ar *TUIR* 89. panta 2. punktu vietējiem uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem izmaksājamās dividendes esot atbrīvotas no nodokļa 95 % apmērā. Tikai uz 5 % dividenžu attiecoties vispārējais uzņēmumu ienākuma nodoklis 33 % apmērā, piemēram, ja dividendes apmērs ir EUR 100, tad galu galā iekasējamie nodokļi esot EUR 1,65.

21. Ārvalstu saņēmējiem Prezidenta dekrēta Nr. 600/73 27. pantā paredzēts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 27 % apmērā. Iesniedzot pieteikumu, no šī nodokļa varot atgūt līdz četrām devītdaļām. Tādējādi, ja dividendes apmērs ir 100, nodoklis būtu jāmaksā 15 vienību apmērā (5/9 no 27 % no 100). Ja ir noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, nodoklis gan daļēji samazinoties līdz 5 % un 10 % likmei, tomēr joprojām saglabājoties lielāks nekā vietējiem saņēmējiem izmaksājamām dividendēm — tā Komisija paskaidro, atsaucoties uz konvencijām, ko Itālija noslēgusi ar Franciju, Nīderlandi, Apvienoto Karalisti un Norvēģiju.

22. Uzņēmumus, kas reģistrēti citās dalībvalstīs, lielāks nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā skar tikai tad, ja netiek sasniegts Direktīvā 90/435 paredzētais līdzdalības apmērs. Ja šis apmērs ir sasniegts, Prezidenta dekrēta Nr. 600/73 27.a pantā paredzēts kompensēt ieturēto nodokli, proti, noteiktos gadījumos atbrīvot no nodokļa. Tādēļ attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā uz citām dalībvalstīm, Komisija iebilst vienīgi pret kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

23. Dividendēm, ko izmaksā uz EEZ valstīm, Itālija ietur nodokli ienākumu gūšanas vietā ne tikai portfeļa līdzdalības gadījumā, bet arī tādas līdzdalības gadījumā, kas nodrošina būtisku ietekmi. Tāpēc Komisija uzskata, ka tiek ierobežota EEZ līgumā garantētā kapitāla brīva aprite un brīvība veikt uzņēmējdarbību.

A — *Pieņemamība*

24. Itālijas Republika uzskata, ka prasība nav pieņemama, jo prasībā minētie iebildumi neesot pietiekami precīzi. Komisija esot atsaukusies uz vienpusējiem noteikumiem par nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm un dažām ar citām dalībvalstīm un vienu EEZ valsti noslēgtām konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Tādējādi, neveicot visu attiecīgo tiesību normu detalizētu analīzi, tā esot secinājusi, ka viss nodokļu režīms, ko piemēro uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, neatbilst Kopienu tiesībām.

25. Saskaņā ar Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktu prasības pieteikumā cita starpā jānorāda strīda priekšmets un kopsavilkums par izvirzītajiem pamatiem. Tādējādi saskaņā ar EKL 226. pantu iesniegtajā prasības pieteikumā Komisijai pietiekami precīzi un saskanīgi jānorāda iebildumi, kuri Tiesai ir jāizskata, lai dalībvalsts varētu pienācīgi sagatavoties aizstāvībai un Tiesa — pārbaudīt apgalvotās pienākumu neizpildes esamību [11].

26. Izskatāmajā lietā no prasības pieteikuma skaidri izriet, kuras Kopienu tiesību normas pārkāpj Itālijas Republika. Ir izklāstīti arī fakti, kas rada pārkāpumu, proti, atšķirīga nodokļu režīma piemērošana dividendēm atkarībā no tā, vai tās izmaksā uz citām dalībvalstīm un EEZ valstīm vai arī vietējiem saņēmējiem. Visbeidzot Komisija ir izklāstījusi valsts tiesību normas par nodokļa piemērošanu dividendēm. Tādējādi Itālijas Republika varēja pienācīgi sagatavoties aizstāvībai no šiem iebildumiem.

27. Prasības pieteikumā Komisija gan nav atsaukusies uz visu konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ko Itālija noslēgusi ar dalībvalstīm un EEZ valstīm, attiecīgajām tiesību normām, bet ir norādījusi tikai dažus Itālijas līgumtiesiskai praksei raksturīgus piemērus [12]. Tomēr tas, vai Komisijai ar tiem ir izdevies pierādīt iebildumu par pienākumu neizpildi, nav jautājums par prasības pieņemamību, bet gan par tās pamatotību.

28. Līdz ar to iebildums par nepieņemamību ir jānoraida.

11 — 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-490/04 Komisija/Vācija (Krājums, I-6095. lpp., 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 — Prasībā ir iekļauti izvilkumi no nodokļu dubultas uzlikšanas konvencijām, ko Itālija noslēgusi ar Franciju, Apvienoto Karalisti, Nīderlandi un Norvēģiju.

B — *Pamatotība*

1) EKL 56. panta pārkāpums attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā uz citām dalībvalstīm

a) (Piedēvētā) ierobežojuma esamība

29. Pasākums, kas apgrūtina kapitāla pārrobežu pārskaitījumu vai arī padara to nepievilcīgāku un tādējādi var pārliecināt investoru atturēties no šāda pārskaitījuma, ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu [13]. Spriedumā lietā *Amurta* Tiesa jau ir atzinusi, ka par šādu ierobežojumu, kuru principā aizliedz EKL 56. panta 1. punkts, it īpaši ir uzskatāms nelabvēlīgāks nodokļu režīms, ko piemēro uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, salīdzinot ar nodokļu režīmu, ko piemēro vietējiem saņēmējiem izmaksājamām dividendēm [14].

30. Kā ir norādījusi Komisija, pret ko Itālijas valdība nav iebildusi, Itālijā dividendēm, ko izmaksā uz citām dalībvalstīm, piemēro no 5 līdz 15 % nodokļa likmi, ja vien nav jāņem vērā Direktīvas 90/435 piemērošanas joma. Turpretī vietējiem saņēmējiem izmaksājamām dividendēm faktiski tiek piemērota tikai 1,65 % nodokļa likme.

31. Tomēr Itālijas valdība iebilst, ka Kopienu tiesību normas par nodokļu režīmu, ko piemēro uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, beidzoties argumentētajā atzinumā noteiktajam termiņam 2006. gada 4. septembrī, vēl esot bijušas neskaidras. Attiecīgie spriedumi lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, kā arī lietā *Amurta* esot izsludināti tikai pēc tam [15]. Ņemot vērā šos apstākļus, dalībvalstij nevarot pārmest, ka tās tiesību aktu neatbilstība pamatbrīvībām esot pienākumu neizpilde EKL 226. panta nozīmē.

32. Tam nevar piekrist.

33. Pienākumu neizpildes atzīšana saskaņā ar EKL 226. pantu neparedz, lai valsts tiesību akti acīmredzami ierobežotu pamatbrīvības. Nav arī vajadzīgs, lai jau pieņemtos nolēmumos Tiesa būtu attiecīgi interpretējusi pamatbrīvības attiecībā uz salīdzināmiem tiesiskiem regulējumiem. EKL 226. pants lielā mērā zaudētu savu praktisko efektivitāti, ja pirms attiecīgiem Tiesas nolēmumiem, kas pieņemti, piemēram, saskaņā ar EKL 234. pantā paredzēto procedūru, Komisija tiktu kavēta uzsākt pienākumu neizpildes procedūru. Tādējādi Komisijai tiktu atņemta iniciatīva iebilst pret pienākumu neizpildi, un tā tiktu nodota valstu tiesām.

13 — Šajā nozīmē skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer* un *Mayer* (*Recueil*, I-1661. lpp., 26. punkts) un 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts).

14 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 28. punkts. Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu ar attiecīgiem pasākumiem skat. 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp., 29. punkts).

15 — Tikai cita starpā esot piebilsts, ka ģenerāladvokāts Hēlhuds [*Geelhoed*] savus secinājumus iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* ir iesniedzis jau 2006. gada 27. aprīlī. Tajos viņš nešaubīgi ir norādījis, ka nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas valstī uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm ierobežo pamatbrīvības, ja vietējiem saņēmējiem izmaksātās dividendes ir atbrīvotas no šāda nodokļa.

34. Turklāt Itālijas Republika norāda, ka ārpus Direktīvas 90/435 piemērošanas jomas dalībvalstīm ne visās situācijās esot aizliegts ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm. Par nepieļaujamu diskrimināciju drīzāk esot jārunā tikai tad, ja ārvalstu un vietējie dividenžu saņēmēji atrastos līdzīgā situācijā, tomēr attieksme pret viņiem būtu atšķirīga. Ja ņem vērā konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzēto ieturētā nodokļa atskaitīšanu, nevarot runāt par nelabvēlīgu attieksmi pret dividenžu saņēmējiem nerezidentiem.

35. Šajā sakarā jāsecina, ka attiecībā uz tādu dalību sabiedrībās, uz kuru Direktīva 90/435 neattiecas, dalībvalstīm ir tiesības noteikt, vai un kādā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā nodokļu uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest mehānismus, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neļauj veikt pasākumus, kas ir pretrunā EKL garantētajai aprites brīvībai [16].

36. Raksturotā atšķirīgā attieksme pret iekšzemē izmaksātām dividendēm salīdzinājumā ar attieksmi pret uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm principā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ir aizliegts EKL 56. panta 1. punktā. Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums ir pamatots.

b) Ierobežojuma pamatojums

i) Pamatojuma vispārīgie kritēriji

37. Saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu "Līguma 56. pants neskar dalībvalstu tiesības [..] piemērot atšķirīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas [..] dēļ."

38. EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto izņēmumu savukārt ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kurā paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 56. pants" [17].

16 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts, iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 24. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 28. punkts).

17 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 31. punkts.

39. Tāpēc ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. No judikatūras izriet, ka tādu valsts nodokļu regulējumu kā pamata lietā var uzskatīt par atbilstošu Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti tikai tad, ja atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi [18].

40. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai, ievērojot pamata lietā aplūkoto valsts tiesību aktu mērķi, Itālijā reģistrēti dividenžu saņēmēji, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, un citā dalībvalstī reģistrēti dividenžu saņēmēji atrodas salīdzināmās situācijās.

41. Tiesību normu par nodokļu piemērošanu dividendēm, ko izmaksā Itālijas rezidentiem saņēmējiem, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji, mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu un vairākkārtēju uzlikšanu vieniem un tiem pašiem ienākumiem.

18 — Skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts), 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 29. punkts) un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 32. punkts.

42. Tiesa jau ir nospriedusi, ka attiecībā uz dalībvalsts paredzētiem pasākumiem, lai novērstu vai samazinātu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu sabiedrības rezidentes sadalītajai peļņai, akcionāri rezidenti, kas saņem dividendes, ne vienmēr atrodas salīdzināmā situācijā ar akcionāriem, kas saņem dividendes un ir citas dalībvalsts rezidenti [19].

43. Tomēr, ja, sākot no brīža, kad dalībvalsts, vienpusēji vai noslēdzot konvenciju, piemēro ienākuma nodokli ne tikai akcionāru rezidentu peļņai, bet arī akcionāru nerezidentu peļņai par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā atrodas akcionāri rezidenti [20].

44. Juridiskas nodokļu dubultas uzlikšanas un vairākkārtējas ekonomiskas nodokļu uzlikšanas risks pārrobežu dividenžu maksājumiem izpaužas tieši tāpat kā vietējiem maksājumiem.

45. *Juridiska dubulta nodokļu uzlikšana* vieniem un tiem pašiem ienākumiem rodas

19 — Iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 34. punkts, un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 37. punkts.

20 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 35. punkts, un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 38. punkts.

tad, ja dividendes, no kurām jau ir ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, iekļauj saņēmēja uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķina bāzē un, pilnībā neatskaitot jau ieturēto nodokli, ar nodokli apliek vēlreiz. Vairākkārtēja *ekonomiska nodokļu uzlikšana* rodas tad, ja dividendes izmaksā sabiedrībām, kuras savukārt tās izmaksā tālāk. Neparedzot īpašus mehānismus, lai novērstu vairākkārtēju nodokļu uzlikšanu, šajā situācijā vieniem un tiem pašiem ienākumiem aizvien tiek piemērots nodoklis vairākos līmeņos.

46. Atturoties ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā no dividendēm un nosakot, ka tām principā piemēro tikai uzņēmumu ienākuma nodokli saņēmēja valstī, Itālijas likumdevējs novērš juridisko dubultu nodokļu uzlikšanu vietējiem saņēmējiem izmaksātajai peļņai. Lai ievērojami samazinātu arī vairākkārtēju ekonomisko nodokļu uzlikšanu, arī pie saņēmēja tikai 5 % no dividendēm iekļauj uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķina bāzē.

47. Ja Itālija izmanto savu nodokļu ieturēšanas kompetenci arī attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā uz ārvalstīm, un tādējādi, ņemot vērā nodokļu dubultas uzlikšanas un vairākkārtējas ekonomiskās nodokļu uzlikšanas risku, saņēmēji nerezidenti atrodas līdzīgā situācijā ar vietējiem saņēmējiem, atbilstoši judikatūrai šai dalībvalstij ir jānodrošina, lai saņēmējiem nerezidentiem tiktu piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret saņēmējiem rezidentiem [21].

21 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts, un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 39. punkts.

ii) Ienākumu gūšanas vietā ieturēta nodokļa neitralizēšana, atskaitot to rezidences valstī

48. Lai pamatotu nevienlīdzīgu attieksmi, ko piemēro uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, Itālijas Republika atsaucas uz to, ka visās konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ir paredzēta iespēja atskaitīt ienākumu gūšanas valstī ieturēto nodokli dividenžu saņēmēja rezidences valstī.

49. Šajā kontekstā vispirms jāsecina, ka saskaņā ar Itālijas Republikas sniegto informāciju tiesas procesā tā nav noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ar Slovēniju. Tādējādi attiecībā uz šo dalībvalsti jau *a priori* nevar runāt par atbilstošu pamatojumu. Atliek pārbaudīt, vai ir pamatots nelabvēlīgāks nodokļu režīms, ko piemēro uz pārējām dalībvalstīm izmaksājamām dividendēm.

50. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā, kas ierobežo kādu pamatbrīvību, principā nevar pamatot ar citu nodokļu priekšrocību pastāvēšanu [22]. Tas it īpaši attiecas uz gadījumu, ja priekšrocību ir vienpusēji piešķīrusi cita dalībvalsts [23]. Pretējā gadījumā tas nozīmētu, ka dalībvalstij tiktu atļauts apiet pienākumus, kas tai uzlikti

22 — Iepriekš 18. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Verkooijen*, 61. punkts, iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 75. punkts, iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Arens-Sikken*, 66. punkts, un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Eckelkamp*, 69. punkts.

23 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 78. punkts.

Kopienu tiesībās, norādot, ka atbilstība ir atkarīga no tā, vai iespējami tiek ievēroti citas dalībvalsts tiesību akti, kurus tā jebkurā brīdī var vienpusēji grozīt [24].

51. Tomēr Tiesa nav izslēgusi, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no EKL, ievērošanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu [25]. Tas tādēļ, ka konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, ko noslēgusi attiecīgā dalībvalsts, ir daļa no tās tiesību sistēmas un līdz ar to ietilpst tiesiskajā regulējumā par nodokļu režīmu uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm [26]. Turklāt konvencijas ir saistošas arī attiecīgajai citai dalībvalstij un tās katrā ziņā var izbeigt, taču ne tik vienkārši vienpusēji grozīt.

52. Lai novērstu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, Itālijas valdības minētajām konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu būtu pilnībā jāneitralizē nevienlīdzīgā attieksme pret uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm.

— Pirmā hipotēze: ienākumu gūšanas valstī ieturētais nodoklis tiek pilnībā atskaitīts rezidences valstī

53. Nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas valstī sekas tiktu novērstas, ja sabiedrības, kas saņem dividendes no Itālijas, rezidences valsts šīm dividendēm piemērotu uzņēmumu ienākuma nodokli un ieturēto nodokli saskaņā ar konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikumiem pilnībā atskaitītu no šī nodokļa.

54. Uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm līdz ar to gan tiktu uzlikts lielāks nodokļu slogs nekā Itālijas sabiedrībām izmaksātām dividendēm. Tomēr šādu lielāku nodokļu slogu nebūtu radījusi Itālija [27]. Drīzāk tas izrietētu no saņēmējas sabiedrības rezidences valsts autonoma lēmuma. Itālijai nebūtu

24 — Ģenerāladvokāta Mengoci [*Mengozzi*] 2007. gada 7. jūnija secinājumu 78. punktu iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Amurta*.

25 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Amurta*, 79. punkts, atsaucoties uz iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts. Šajā nozīmē skat. arī iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Arens-Sikken*, 64. punkts.

26 — Skat. iepriekš 18. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Manninen*, 21. punkts, 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich* (Krājums, I-923. lpp., 51. punkts) un manu secinājumu šajā lietā 44. un nākamos punktus, kā arī iepriekš 14. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 45. punkts.

27 — Katrā ziņā varētu jautāt, vai dažādu metožu piemērošana, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, — atbrīvošana no nodokļa iekšzemē un atskaitīšana pārrobežu pārskaitījumu gadījumā — nav iemels, kāpēc Itālijā ir izveidojusies nelabvēlīga attieksme pret uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm. Tomēr 2006. gada 12. decembra spriedumā lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 53. punkts) Tiesa ir atzinusi, ka abas metodes, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir līdzvērtīgas. Šis jautājums gan vēl tiek aplūkots izskatāmā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo* u.c. (OV 2009, C 19, 11. lpp.).

pienākuma koriģēt šo lēmumu un tā to arī nespētu [28].

ekonomisku nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko izmaksā sabiedrībām.

55. Pat ja Itālija atturētos ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā, vienāda līmeņa nodokļa piemērošana dividendēm saglabātos saņēmējas sabiedrības rezidences valstī, vienīgā atšķirība būtu, ka nodokli saņemtu tikai rezidences valsts un tas netiktu samazināts, atskaitot ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli. Pateicoties konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu atzītajai nodokļa ieturēšanai ienākumu gūšanas vietā, Itālija savā ziņā piedalās tikai nodokļa saņemšanā, ko rezidences valsts iekasē, pamatojoties uz savu lēmumu piemērot nodokli sabiedrībām izmaksātām dividendēm.

— Otrā hipotēze: rezidences valstī pilnībā nevar atskaitīt ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli

57. Turpretī ienākumu gūšanas vietā ieturēta nodokļa neitralizēšana nav iespējama, ja no Itālijas dividendes saņemošas sabiedrības rezidences valsts šiem ienākumiem nepiemēro nodokli vai arī piemērotā nodokļa apmērs nav tāds, lai būtu iespējams pilnībā atskaitīt ieturēto nodokli.

56. Salīdzinājumā ar dividenžu saņēmējiem, kas ir Itālijas rezidenti, ārvalstu sabiedrībām piemērotais nelabvēlīgākais nodokļu režīms šajā situācijā izriet no nodokļu sistēmu atšķirībām par vairākkārtējas ekonomiskas nodokļu uzlikšanas dividendēm novēršanu. Šādas atšķirības kā tādas nav pretrunā Kopienu tiesībām. Tas tādēļ, ka EKL negarantē, ka visās dalībvalstīs līdzīgiem ienākumiem tiek piemēroti arī vienāda līmeņa nodokļi [29]. Tāpat dalībvalstis var brīvi izlemt, vai un kādā veidā tās novērš vairākkārtēju

58. Konvencijās tiek prasīta tikai parastā nodokļu atlaide (*ordinary credit*), nevis pilnīgā nodokļu atlaide (*full credit*). Parastā nodokļu atlaide nozīmē to, ka ārvalstī ieturētu nodokli saņēmējas sabiedrības rezidences valstī var atskaitīt tikai līdz valsts nodokļa apmēram par attiecīgajiem ienākumiem. Tātad, ja rezidences valstī ienākumiem nepiemēro nodokli vai piemērotā nodokļa apmērs nav pietiekams, saglabājas neatskaitāma daļa no Itālijā ieturētā nodokļa. Šādā gadījumā ienākumu gūšanas vietā ieturēts nodoklis no uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm rada tikai uz Itāliju attiecināmu nodokļu slogu, kas pārsniedz nodokli, kas sabiedrībām, kuru

28 — Šajā nozīmē skat. 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 50. punkts).

29 — Šajā nozīmē skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 47. punkts). Tādēļ, piemēram, arī dzīvesvietas pārcelšanai nav jābūt neitrālai nodokļu ziņā (skat. 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01 *Weigel*, *Recueil*, I-4981. lpp., 55. punkts; 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp, 34. punkts; un 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block*, Krājums, I-883. lpp., 35. punkts).

juridiskā adrese ir Itālijā, jāmaksā par attiecīgi izmaksātu peļņu [30].

59. Kopumā jāsecina, ka konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu abstrakti paredzētā ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa atskaitīšana viena pati nenodrošina to, ka tiek kompensēta šī ieturējuma izraisītā nevienlīdzīgā attieksme pret uz ārvalsti izmaksājamām dividendēm salīdzinājumā ar attieksmi pret iekšzemē izmaksātām dividendēm. Nodokļa ieturējuma efekta neitralizēšana drīzāk papildus ir atkarīga galvenokārt no nodokļu sistēmas uzbūves saņēmēja rezidences valstī. Tomēr to nevar ietekmēt Itālijas Republika, un cita dalībvalsts to var arī jebkurā laikā vienpusēji grozīt, turklāt to neaizliegtu konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

60. Kā jau tika minēts, dalībvalsts, kuras nodokļu režīms pārrobežu maksājumiem ir nelabvēlīgāks nekā attiecīgiem vietējiem maksājumiem, nedrīkst paļauties uz to, ka šo nevienlīdzīgo attieksmi vienpusēji kompensēs cita dalībvalsts. Tomēr, neraugoties uz konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzēto ieturēta nodokļa atskaitīšanas iespēju, izskatāmajā lietā ir tieši šāds gadījums. Tādējādi, pamatojoties uz nodokļu piemērošanu uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu paredzētā ieturēta nodokļa atskaitīšanas iespēja neattaisno kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

30 — Par attiecīgo problemātiku skat. šo secinājumu iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Amurta*, 87. un 88. punkts.

iii) Pamatojums, ņemot vērā nodokļu sistēmas vispārēju vērtējumu, nodokļu konsekvenci un nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu

61. Kā pamatojumu Itālijas valdība min arī faktu, ka, vispārīgi vērtējot Itālijas nodokļu sistēmu, izriet, ka pret iekšzemē izmaksātām dividendēm galu galā neesot labāka attieksme nekā pret uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm. Šajā kontekstā kopējo nodokļu slogu, ieskaitot nodokli, ko piemēro fiziskām personām, kas dividendes saņem kā galasaņēmēji, tā salīdzina ar ienākumu gūšanas vietā ieturētu nodokli par dividendēm, ko izmaksā ārvalstu sabiedrībām.

62. Tomēr — kā pareizi uzsver Komisija — Itālijas valdība šeit salīdzina divas atšķirīgas situācijas. Nodoklis ienākumu gūšanas vietā tiek ieturēts no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksātās peļņas. Nodokļa piemērošanu šīm dividendēm nevar salīdzināt ar kopējiem piemērotajiem nodokļiem, kas kopumā jāmaksā Itālijā reģistrētai sabiedrībai par tās saņemtām dividendēm un šīs sabiedrības akcionāriem. Galu galā arī ārvalsts sabiedrībā tieši vai netieši tāpat piedalās fiziskas personas, kurām parasti savā dzīvesvietā tāpat jāmaksā nodokļi par starpnieksabiedrības izmaksātu peļņu. Tomēr šo nodokļu piemērošanu ārvalstī Itālijas valdība savā salīdzinājumā neņem vērā.

63. Tiktāl, ciktāl Itālijas valdība papildus atsaucas uz nodokļu konsekvenci un sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu [31], tā nepaskaidro, kādā mērā nevienlīdzīga attieksme pret uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm nodrošina minēto principu ievērošanu.

iv) Pamatojums, ņemot vērā apsvērumus par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

64. Visbeidzot atbildētāja apgalvo arī to, ka tiesiskā regulējuma mērķis esot cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Vietējie nodokļu maksātāji varētu slēpties aiz ārvalsts sabiedrības izkārtnes un šādā veidā nemaksāt nodokli par dividendēm.

65. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pasākumu, kas ierobežo kādu pamatbrīvību, var pamatot ar cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tikai tad, ja tas attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktu piemērošanas. Līdz ar to vispārēja prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nevar pamatot fiskālu pasākumu, kas apdraud EKL mērķus [32].

66. Tomēr nodoklis ienākuma gūšanas vietā principā jāietur no visām dividendēm, ko izmaksā ārvalstu sabiedrībām, pat ja nav konkrētu pierādījumu, ka vietējie nodokļu maksātāji attiecīgo sabiedrību tikai fiktīvi ir iesaistījuši kā starpnieci, lai iekšzemē nemaksātu ienākuma nodokli par dividendēm.

67. Turklāt Padomes 1977. gada 19. septembra Direktīvā 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā, dažu akcīzes nodokļu jomā un nodokļu piemērošanā apdrošināšanas prēmijām [33] attiecībās starp dalībvalstīm ir paredzēta iespēja lūgt dividendes saņemošās sabiedrības rezidences valsts iestādēm sniegt informāciju par akcionāru identitāti.

68. Tādējādi, lai pamatotu nelabvēlīgāku attieksmi pret uz citām dalībvalstīm izmaksājamām dividendēm, Itālijas Republika nevar atsaukties arī uz to, ka attiecīgais tiesiskais regulējums ir vajadzīgs, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

31 — No šāda viedokļa tā norāda uz 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts).

32 — Šajā nozīmē it īpaši skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 50. punkts) un 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 91. punkts).

33 — OV L 336, 15. lpp.; pēdējie grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK (OV L 363, 129. lpp.).

v) Starpsecinājums

69. Līdz ar to starpsecinājumā jāsecina, ka, atstājot spēkā nodokļu režīmu, kas ir nelabvēlīgāks attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrībām, kuru juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, salīdzinājumā ar režīmu, ko piemēro vietējām sabiedrībām izmaksātām dividendēm, Itālijas Republika nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punktā paredzētos pienākumus.

2) EEZ līguma normu pārkāpums

a) Kapitāla brīva aprite saskaņā ar EEZ līguma 40. pantu

70. Tiesa nesen ir vēlreiz apstiprinājusi, ka EEZ līguma 40. pantam ir tāda pati piemērojamība kā būtībā identiskajiem EKL 56. panta noteikumiem [34]. Tas nozīmē, ka kapitāla brīvas aprites starp EEZ līguma līgumslēdzēju valstu pilsoņiem ierobežojumi ir jāvērtē saskaņā ar tādiem pašiem kritērijiem kā atbilstoši pasākumi Kopienas kontekstā.

71. Tādēļ secinājumi, kas gūti, vērtējot EKL 56. panta 1. punktu, atbilstoši attiecas uz iebildumu par EEZ līguma 40. panta pārkāpumu. Līdz ar to Itālijas tiesību akti, ieskaitot konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuros uz EEZ valstīs reģistrētām sabiedrībām izmaksājamām dividendēm ir paredzēts lielāks nodoklis nekā vietējiem saņēmējiem izmaksātai peļņai, ir uzskatāmi par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu EEZ līguma 40. panta nozīmē [35].

72. Arī attiecībā uz EEZ valstīm šo ierobežojumu nevar pamatot, atsaucoties uz ieturēta nodokļa atskaitīšanas iespēju saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu. Starp Itāliju un Lihtenšteinu nav noslēgta atbilstoša konvencija. Attiecībā uz Islandi un Norvēģiju tāpat kā attiecībā uz

34 — 2009. gada 11. jūnija spriedums lietā C-521/07 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-4873. lpp., 33. punkts) ar atsauci uz 2003. gada 23. septembra spriedumu lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg* (*Recueil*, I-9743. lpp., 32. punkts).

35 — Skat. iepriekš 34. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Nīderlande, 38. un 39. punkts.

dalībvalstīm viena pati ieturētā nodokļa atskaitīšanas iespēja nenodrošina ienākumu gūšanas valstī ieturēta nodokļa neitralizēšanu. Drīzāk tā tāpat ir atkarīga no tā, kā ir veidotas valsts tiesību normas par nodokļa piemērošanu dividendēm attiecīgajā EEZ valstī.

73. Turklāt Itālijas valdība atsaucas uz to, ka nelabvēlīgāku tiesisko regulējumu, ko piemēro uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm, pamatojot apsvērumi par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tā arī norāda, ka Direktīva 77/799 nav spēkā EEZ valstīs. Turklāt attiecībā uz Lihtenšteinu, tā kā nav noslēgta konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, nevarot piemērot arī konvencijas noteikumu par iespēju pieprasīt informāciju. Tādējādi Itālijas nodokļu iestādes nevarot iegūt informāciju, kas nepieciešama, lai cīnītos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

74. Tāpēc jāpārbauda, vai nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no dividendēm, ko izmaksā uz EEZ valstīm, un ar to saistītais kapitāla brīvas aprites ierobežojums pamato cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, lai gan to specifiski nevar piemērot fiktīviem mehānismiem [36].

75. Šajā kontekstā spriedumā lietā *A* Tiesa ir atzinusi, ka tiesību normas par kapitāla brīvas aprites īstenošanu attiecībā pret trešām valstīm atšķiras no Kopienā piemērotajiem noteikumiem. Par īpaši būtisku tā ir uzskatījusi faktu, ka attiecībā uz trešām valstīm nav nekāda Direktīvai 77/799 līdzīga instrumenta, lai varētu saņemt informāciju [37].

76. Arī iespēja, ka nodokļu maksātājs iesniegs pierādījumus par nosacījumu izpildi, kas vajadzīgi, lai piešķirtu nodokļu priekšrocību, obligāti nepamato to, ka labvēlīgo nodokļu režīmu, ko piemēro vietējiem dividenžu maksājumiem, var attiecināt arī uz trešām valstīm. Tas tādēļ, ka, tā kā trešai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, varētu izrādīties neiespējami no šīs valsts iegūt informāciju, kas vajadzīga, lai varētu pārbaudīt nodokļa maksātāja sniegto informāciju, piemēram, par trešā valstī reģistrētas sabiedrības struktūru [38].

36 — Skat. iepriekš 65. punktu.

37 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *A*, 61. punkts.

38 — Šajā nozīmē skat. iepriekš 137. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *A*, 62.–64. punkts.

77. Dividenžu atbrīvošana no nodokļa ienākumu gūšanas vietā un lielā mērā atbrīvošana no uzņēmumu ienākuma nodokļa tiek piešķirta Itālijā reģistrētām sabiedrībām, jo attiecīgajiem ienākumiem nodoklis jāpiemēro tikai vienreiz izmaksu ķēdes beigās, kad dividendes ir saņēmušas fiziskas personas. Lai šajā kontekstā nepieļautu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļu iestādēm jāspēj konstatēt, ka fiziska persona ir saņēmusi attiecīgu peļņu. Tāpēc it īpaši būtiski var būt noskaidrot dividendes izmaksājošas sabiedrības akcionārus.

78. Tas nav iespējams, ja sabiedrību juridiskā adrese atrodas Lihtenšteinā, jo nav tiesiska pamata iesniegt atbilstošu lūgumu sniegt informāciju.

79. Attiecībā uz Islandi un Norvēģiju konvencijās par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu varētu būt paredzēts pienākums sniegt informāciju. Tad nodokļa ieturēšana no uz šīm valstīm izmaksājamām dividendēm, iespējams, būtu tikpat nesamērīga kā attiecībā uz dividendēm, kuru saņēmēji ir reģistrēti citā dalībvalstī.

80. Tikmēr tas, vai konvencijās patiešām ir ietverts noteikums par iespēju pieprasīt informāciju, kā tas ir paredzēts, piemēram, ESAO modeļa konvencijas 26. pantā, un kāda ir šī noteikuma piemērojamība, nav bijis šīs tiesvedības priekšmets. Tā kā Itālijas valdība ir apgalvojusi, ka nespēj iegūt pietiekamu informāciju, Komisija būtu varējusi atspēkot šo apgalvojumu, piemēram, norādot uz konvencijas noteikumu par iespēju pieprasīt informāciju.

81. Komisija gan ir vienīgi minējusi, ka tā nesaskata, kāda informācija esot nepieciešama, lai piemērotu nodokļu režīmu. Tomēr, kā jau tika minēts, it īpaši būtiski var būt noskaidrot sabiedrības akcionārus, kas saņēmuši dividendes no Itālijas. Tādējādi Komisijai nav izdevies atspēkot Itālijas Republikas aizstāvības argumentus.

82. Līdz ar to Komisija nav pierādījusi, ka nelabvēlīgāks nodokļu režīms, ko piemēro uz Norvēģiju un Islandi izmaksājamām dividendēm, nozīmē to, ka tiek ierobežota EEZ līguma 40. pantā garantētā kapitāla brīva aprite.

b) Brīvība veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar EEZ līguma 31. pantu

83. Turklāt Komisija iebilst, ka tiek ierobežota EEZ līguma 31. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tomēr šo pārkāpumu Komisija nav pierādījusi, pamatojoties uz tiem pašiem apsvērumiem, kas minēti saistībā ar EEZ līguma 40. panta pārkāpumu.

84. Līdz ar to prasība ir jānoraida daļā, kurā tiek iebilsts pret EEZ līguma 31. un 40. pantā paredzēto pienākumu neizpildi.

IV — Tiesāšanās izdevumi

85. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 2. punktu lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Prasība par nodokļu režīmu, ko piemēro dividendēm, ko izmaksā sabiedrībām, kuru juridiskā adrese atrodas EEZ valstīs, gan ir jānoraida. Tomēr Itālijas Republikai spriedums lielākajā daļā nav labvēlīgs. Tāpēc tai jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

V — Secinājumi

86. Noslēgumā iesaku Tiesai pieņemt šādu lēmumu:

1) atstājot spēkā nodokļu režīmu, kas ir nelabvēlīgāks attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā sabiedrībām, kuru juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, salīdzinājumā ar režīmu, ko piemēro vietējām sabiedrībām izmaksātām dividendēm, Itālijas Republika nav izpildījusi EKL 56. panta 1. punkta paredzētos pienākumus;

2) pārējā daļā prasība tiek noraidīta;

3) Itālijas Republika sedz tiesāšanās izdevumus.